

**LUZ RUIBAL PEREIRA**

*Profesora de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Santiago de Compostela*

**Extracto:**

El presente trabajo se propone analizar la regulación incluida en el Proyecto de Ley de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de Sociedades y sobre la Renta de No Residentes que introduce importantes novedades en el régimen de atribución de rentas existente.

Por lo que se refiere al IRPF se realiza una diferente calificación tributaria de las rentas percibidas por los socios de entidades en atribución que desarrollan una actividad económica en función de que éstos ejerzan la actividad directamente o no. Por otro lado, se impide la compensación de rentas que provengan de Estados con los cuales no hay intercambio de información y, finalmente, se establece la obligación de practicar retención por parte de los sujetos que realicen pagos a las mismas y se crean determinados deberes formales.

En el ámbito del IRNR, se establece como punto de partida una diferencia entre las entidades constituidas en España y en el extranjero. Para las primeras se prevén distintas formas de tributación en función de la residencia del socio y de la realización o no de una actividad económica y, dentro de las entidades constituidas en el extranjero, se establecen dos tipos en función de si tienen o no presencia en España. Con relación al aspecto subjetivo del tributo destaca la introducción de un nuevo contribuyente, que será la entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en España, a la cual se le obliga a presentar autoliquidación por los socios no residentes. Si, por el contrario, se trata de una entidad sin presencia en territorio español sus obligaciones se reducen a la práctica de retenciones.

El Proyecto persigue fundamentalmente mejorar la regulación contenida en el IRPF y someter a control las entidades constituidas en el extranjero que obtienen rentas en nuestro territorio y que, por las especialidades que presentan los entes en atribución de rentas, se escapan a imposición tanto en el Estado donde se perciben las rentas como en el Estado de constitución de la entidad. Por ello, el mayor control se produce sobre las situaciones en las que existe alguna conexión con un territorio calificado como paraíso fiscal o con el cual no existe intercambio de información.

---

## Sumario:

---

- I. Introducción.
  - II. El régimen tributario actual de los entes en atribución de rentas.
  - III. La nueva regulación introducida por el proyecto en el IRPF.
    1. Sujetos.
    2. Calificación de las rentas.
    3. Cálculo de la renta.
    4. Compensación de pérdidas.
    5. Obligación de retener.
    6. Obligaciones de carácter informativo.
  - IV. La nueva regulación del proyecto en el IS.
  - V. La nueva regulación del proyecto en el IRNR.
    1. Introducción.
    2. Las entidades constituidas en España.
    3. Las entidades constuidas en el extranjero.
  - VI. Conclusión.
- Cuadro Resumen.

## I. INTRODUCCIÓN

El Proyecto de Ley de Reforma Parcial del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas y por la que se modifican las Leyes de Sociedades y sobre la Renta de No Residentes <sup>1</sup> introduce importantes novedades con relación a las entidades en régimen de atribución de rentas, solventando problemas interpretativos que se planteaban e incorporando obligaciones nuevas para estas entidades.

La nueva regulación está dirigida fundamentalmente a la consecución de tres objetivos:

- Ofrecer una mejor regulación para estos entes que hasta el momento han sido objeto de escasa atención por el legislador tributario, lo cual se contraponen a su proliferación en el mundo jurídico como vía alternativa de organización. En este sentido, se crea una sección específica dedicada a su régimen tributario tanto en el IRPF como en el IRNR, determinando quiénes son los sujetos sometidos a este régimen, cómo se calcula la renta obtenida, cómo se califica y cuáles son las obligaciones a las que se ven sometidas.
- Establecer un mayor control que permita evitar la utilización de estas entidades en régimen de atribución de rentas como vía de elusión fiscal. Para ello se establecen dos medidas concretas. En primer lugar, se configura la obligación de retención por parte de los pagadores españoles que realicen pagos a estas entidades, tanto españolas como extranjeras y, en segundo lugar, se elabora una cláusula antielusión consistente en la imposibilidad por parte de estas entidades de imputarse rentas negativas procedentes de países con los que no exista obligación de intercambio de información.
- Facilitar la gestión de las entidades en atribución de rentas. Con esta finalidad se permite al sujeto que representa en España a la entidad que realice una única liquidación del impuesto por todos los miembros no residentes. Desde el punto de la Administración tributaria, la mayor facilidad de gestión se consigue a través de la obligación de retención para los pagadores de acuerdo con las normas del IRPF y a través del sometimiento a gravamen en el IRNR de las entidades constituidas en el extranjero.

<sup>1</sup> Boletín Oficial de las Cortes Generales, Congreso de los Diputados, de 5 de junio de 2002.

La regulación fundamental que realiza el Proyecto de Ley, con relación a la LIRPF, se incardina en la sección segunda del Título VII, dando nueva redacción a los artículos 72, 73 y 74 de la Ley, lo cual significa que desaparece la sección denominada «Imputaciones en régimen de transparencia fiscal», lo cual resulta congruente con la intención del legislador de eliminar este régimen para determinadas sociedades que realizan actividades económicas, tanto en el IRPF como en el IS.

A pesar de que el régimen de atribución de rentas pasa a ocupar la sección que antes regulaba el régimen de transparencia fiscal, resulta necesario poner de relieve que, como ya hemos puesto de manifiesto en alguna ocasión, no tiene sentido analizar los regímenes de atribución de rentas y de transparencia fiscal como sistemas contrapuestos, ya que la finalidad de uno y otro es, en esencia, distinta <sup>2</sup>. Con el régimen de transparencia fiscal el legislador pretende evitar la interposición de una sociedad para lograr una menor tributación, mientras que el régimen de atribución de rentas responde fundamentalmente a la necesidad de «solventar un problema de subjetividad tributaria» <sup>3</sup>. También resulta diferente el funcionamiento de ambos regímenes ya que, como hemos visto, el régimen de transparencia fiscal se caracteriza por gravar primero a la sociedad transparente y posteriormente imputar rentas de la sociedad a los socios, que se deducirán en su impuesto personal la cuota del IS pagada por la sociedad transparente. Por lo que se refiere al régimen de atribución de rentas, el ente no se somete en ningún momento a gravamen sino que serán directamente sus miembros los sujetos a tributación <sup>4</sup>.

## II. EL RÉGIMEN TRIBUTARIO ACTUAL DE LOS ENTES EN ATRIBUCIÓN DE RENTAS

En la vigente LIRPF, existe un único precepto dedicado al régimen tributario aplicable a los entes sin personalidad a los que se refiere el artículo 33 de la LGT. Este régimen, recogido en el artículo 10, es el de atribución de rentas. De acuerdo con este precepto, los entes sometidos a este régimen son las sociedades civiles, con o sin personalidad jurídica, las herencias yacentes, las comunidades de bienes y demás entidades a las que se refiere el artículo 33 de la LGT, es decir, a cualquier entidad que, carente de personalidad jurídica, constituya una unidad económica o un patrimonio separado susceptible de imposición.

<sup>2</sup> Sin embargo, no se puede obviar que, en su configuración tradicional, el régimen de atribución de rentas era calificado como un supuesto de transparencia impropia; *vid.* FALCÓN y TELLA, R., *Análisis de la transparencia tributaria*, IEF, Madrid, 1984, pp. 301 y ss.

<sup>3</sup> FALCÓN y TELLA, R., «La imposición sobre la renta de las entidades carentes de personalidad jurídica», *CT*, n. 46, 1983, pp. 71 y ss.; RUIBAL PEREIRA, L., «Tratamiento fiscal de las comunidades de bienes», *RDFHP*, n. 239, 1996, p. 107. Afirmación que, sin embargo, debe ser matizada cuando se trate de sociedades civiles con personalidad jurídica.

<sup>4</sup> MARTÍN QUERALT, J.; LOZANO SERRANO, C.; CASADO OLLERO, G.; TEJERIZO LÓPEZ, J.M., *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, Tecnos, Madrid, 1999, pp. 583 y 584.

La característica fundamental de dicho régimen consiste en considerar que los beneficios de cualquiera de los entes son obtenidos directamente por sus miembros a pesar de que se hayan generado en el seno de una organización conjunta <sup>5</sup>. Esto supone, como ha puesto de relieve FERREIRO LAPATZA, olvidar que los sujetos que obtienen rentas bajo una titularidad compartida manifiestan una especial capacidad contributiva «que debe gravarse separadamente respecto a su propia capacidad, es decir, a la que puedan tener como tales personas físicas o jurídicas» <sup>6</sup>.

Las principales notas que configuran este régimen se pueden sintetizar en las siguientes:

- Los rendimientos percibidos por el ente se atribuyen a los sujetos que conforman el ente y que tributarán en su respectivo impuesto personal (IRPF o IS);
- La entidad en atribución de rentas no se somete a gravamen en el IS;
- La atribución de cada renta se realiza de acuerdo con la naturaleza que se derive de la fuente de donde procede.

Así, por ejemplo, si estamos ante uno de los sujetos enumerados en el artículo 33 de la LGT y artículo 10 de la LIRPF que desarrolla una actividad profesional, las rentas que perciba serán atribuidas a los miembros de ese ente con la naturaleza de rendimientos de actividades económicas, siendo aplicables, por tanto, las reglas que para dichos rendimientos contempla la LIRPF. Por lo tanto, podrá utilizar cualquiera de los métodos de determinación de los rendimientos de actividades económicas, si bien la aplicación de la estimación directa simplificada o de la estimación objetiva exigirá que todos los socios de la sociedad profesional o comuneros de la comunidad societaria sean personas físicas <sup>7</sup>.

No obstante, como pone de relieve la doctrina, esta calificación será la que corresponda cuando la renta se impute a una persona que ejerza la actividad profesional, pero no cuando el socio o partícipe no desarrolla dicha actividad. En este caso, las rentas se calificarán como rendimientos del capital mobiliario <sup>8</sup>.

<sup>5</sup> GORDILLO, M.; JIMÉNEZ, E.; NÚÑEZ, I.; REY, F., «Atribución de rentas y transparencia fiscal», *El impuesto sobre la renta. Comentarios a la Ley 40/1998 y a su Reglamento*, Marcial Pons, Madrid, 1999, p. 477.

<sup>6</sup> FERREIRO LAPATZA, J.J., *Curso de Derecho Financiero Español*, Marcial Pons, Madrid, p. 387.

<sup>7</sup> Así lo prevé el RIRPF en el artículo 29.1.1.º para el régimen de estimación directa simplificada y en el artículo 37.1 para la estimación objetiva. Igualmente, para la renuncia a la aplicación de estos sistemas de determinación de la base requerirá que la misma se efectúe por todos los socios, herederos, comuneros o partícipes.

<sup>8</sup> GONZÁLEZ-CUELLAR SERRANO, M.L., *La tributación de la renta obtenida por sociedades profesionales*, Colex, Madrid, 1999, p. 52. Así lo ha establecido la DGT en respuesta a Consulta de 26 de octubre de 1999. En este caso se planteaba cómo debían atribuirse los rendimientos los cónyuges que constituyen una sociedad civil para el ejercicio de una actividad profesional, careciendo uno de ellos de la titulación necesaria. La DGT consideró que los rendimientos obtenidos en la explotación de la sociedad civil formada por los cónyuges se deben imputar por partes iguales, sólo cuando ambos realicen el ejercicio de la actividad profesional de forma conjunta. Para que esto tenga lugar, es necesario que, en caso de existencia de normas específicas que regulen el ejercicio de determinada actividad, éstas permitan su ejercicio de forma

De todas formas, a pesar de que los entes a que se refiere el artículo 10 de la LIRPF no son sujetos pasivos del IS ni del IRPF sí asumen ciertas obligaciones lo que supone, como ha señalado AGULLÓ AGÜERO, que «respecto del IRPF, una cierta sujeción de estos entes, no como sujeto pasivo, pero sí como *centro de imputación de derechos y obligaciones por razón del IRPF*»<sup>9</sup>.

En este sentido, corresponde al ente sujeto a atribución de rentas los siguientes deberes tributarios:

- La obtención de un Número de Identificación Fiscal para sus relaciones con trascendencia tributaria,
- Darse de alta en el censo de empresarios, retenedores y contribuyentes del IVA y en el IAE,
- Llevar una única contabilidad y unos únicos Libros obligatorios<sup>10</sup>,
- Realizar la declaración anual de operaciones con terceros,
- Dar cumplimiento a las obligaciones registrales que correspondan, y
- Realizar retenciones o ingresos a cuenta<sup>11</sup>. Las retenciones practicadas a la comunidad de bienes se atribuirán a los socios o comuneros en la misma proporción en que se imputen las correspondientes rentas<sup>12</sup>.

A la hora de aplicar el método de determinación de la base imponible, se tiene en cuenta la renta global de la sociedad o comunidad y no la de los socios o comuneros por separado.

---

conjunta y se cumplan los requisitos por ellas exigidos. Así, si para el ejercicio de la actividad profesional se exige determinada titulación académica y uno de ellos no la posee, sólo el otro ejerce la actividad y debe imputarse la totalidad de los rendimientos. Además, para considerar que ambos intervienen en la prestación de servicios profesionales para la sociedad, no es suficiente que uno de los cónyuges preste a la sociedad los servicios que ésta precise para su normal funcionamiento interno, sino que es necesario que sus servicios profesionales, como servicios de la sociedad, trasciendan al exterior. En el supuesto de que el ejercicio de la actividad se considere realizado por uno de los cónyuges, habrá que tener en cuenta la posible valoración del trabajo realizado por el cónyuge no profesional, en los términos previstos en el artículo 43, dos, Ley 18/1991. En igual sentido respuesta a Consulta a la DGT de 26 de agosto de 1997 y respuesta a Consulta a la AEAT de 13 de octubre de 1999, en *Normacef Fiscal*.

<sup>9</sup> AGULLÓ AGÜERO, A., «Artículo 10», *Los nuevos impuestos sobre la renta de las personas físicas y sobre la renta de no residentes*, p. 94.

<sup>10</sup> De acuerdo con lo previsto en el artículo 65.8 del RIRPF «las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas llevarán unos únicos Libros obligatorios correspondientes a la actividad realizada, sin perjuicio de la atribución de rendimientos que corresponda efectuar en relación con sus socios, herederos, comuneros o partícipes».

<sup>11</sup> Artículo 71.1 a) del RIRPF. El tipo de retención aplicable sobre los rendimientos de actividades profesionales será, con carácter general, el 18 por 100, de acuerdo con el artículo 88 del RIRPF; RUIBAL PEREIRA, L., «Tratamiento fiscal de las comunidades de bienes», *op. cit.*, pp. 113 y 114.

<sup>12</sup> Respuestas a Consultas a la DGT de 9 de marzo de 2001 y 18 de febrero de 2000, en *Normacef Fiscal*.

Al margen de estas obligaciones que puede asumir la entidad en atribución de rentas, la obligación principal corresponde a los socios o comuneros, quienes pagarán el tributo correspondiente (IRPF o IS según se trate de una persona física o jurídica) en proporción a su participación en el beneficio de la comunidad. Asimismo, a ellos corresponde realizar periódicamente los pagos fraccionados que procedan <sup>13</sup>. Sin embargo, no tendrán que dar cumplimiento a esta obligación de efectuar pagos fraccionados los contribuyentes que ejerzan una actividad profesional cuando, en el año natural anterior, al menos el 70 por 100 de los ingresos de la actividad hubiesen sido objeto de retención o ingreso a cuenta <sup>14</sup>.

### III. LA NUEVA REGULACIÓN INTRODUCIDA POR EL PROYECTO EN EL IRPF

Como hemos visto, las entidades en régimen de atribución de rentas son sometidas a tributación en el IRPF de acuerdo con lo previsto en el artículo 10 de la LIRPF. El Proyecto de Ley introduce modificaciones en este precepto y establece el régimen aplicable a estas entidades en la sección 2.ª del Título VII de esta Ley.

El artículo segundo del Proyecto da nueva redacción al artículo 10.1 de la LIRPF de tal forma que la referencia a cómo se atribuyen las rentas a los miembros de la misma, recogida al final de este primer apartado del precepto, se sustituye por una remisión a la sección 2.ª del Título VII, en la cual se recoge la misma previsión. Igual destino sufre el apartado segundo de este artículo 10, cuyo contenido se pasa a recoger también en la sección referida aunque, como pondremos de relieve, incorporando ciertos matices en cuanto a la naturaleza de la renta.

Como consecuencia de esta reubicación, los apartados 3 y 4 de la LIRPF se mantienen pero pasan a ser los apartados 2 y 3 respectivamente.

Por otra parte, y como principal novedad, el artículo trigesimocuarto del Proyecto de Ley modifica la sección 2.ª «Imputaciones en el régimen de transparencia fiscal», del Título VII de la LIRPF, dando nueva redacción a los artículos 72,73 y 74 y añadiendo un nuevo artículo 74 bis, en los cuales se va a recoger la nueva regulación de las entidades en régimen de atribución de rentas.

<sup>13</sup> Así lo establece el artículo 105 del RIRPF para las entidades en régimen de atribución de rentas que desarrollen actividades económicas. La declaración e ingreso de los pagos fraccionados deberá realizarse, de acuerdo con el artículo 104 del RIRPF, los tres primeros trimestres entre el día 1 y el 20 de los meses de abril, julio y octubre y el cuarto trimestre entre el día 1 y 30 del mes de enero. *Vid.* LAFUENTE SUÁREZ, J.L., «¿Están sometidos a retención a efectos del IRPF los rendimientos obtenidos por una comunidad de bienes constituida por profesionales?», *Actualidad Tributaria*, tomo I, 1993, D193 a 195.

<sup>14</sup> Artículo 102.2 del RIRPF.

## 1. Sujetos.

En cuanto a los sujetos que se consideran sometidos al régimen de atribución de rentas, el Proyecto mantiene lo establecido en la Ley al referirse a aquellas entidades recogidas en el artículo 10 de la LIRPF. Sin embargo, añade también algo nuevo al prever que también tendrán la consideración de entidades en régimen de atribución de rentas aquellas que reúnan dos características:

- Que se constituyan en el extranjero,
- Que la norma fiscal del Estado o territorio cuya normativa regule su funcionamiento atribuya las rentas a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

La redacción que establece el Proyecto puede plantear, en nuestra opinión, ciertos problemas de interpretación. A través de esta previsión se está dando entrada a cualquier tipo de entidad que atribuya las rentas a sus socios, sin que se exija el requisito previsto en nuestra legislación, salvo para las sociedades civiles, de que se trate de entes carentes de personalidad jurídica. Por lo tanto, parece que quedarían incluidas entidades como las *partnerships*, los fondos de inversión distributivos, los *trusts* y cualquier otro sujeto siempre y cuando se cumpliera el requisito de haberse constituido fuera del territorio español y atribuir las rentas a sus miembros.

En segundo lugar, el ordenamiento tributario español está configurando como contribuyente a la propia entidad extranjera a la que obliga a presentar autoliquidación por la parte que corresponda a los socios no residentes en territorio español, con lo cual se produce una situación híbrida, ya que mientras para los socios residentes la entidad sigue atribuyendo la renta directamente a sus miembros que la incluyen en sus declaraciones personales, con relación a los socios no residentes en España la entidad sustituye a éstos de tal forma que sólo presentará una autoliquidación para todas las rentas pertenecientes a estos miembros, con lo cual desaparece el rasgo característico del régimen de atribución de rentas consistente en imputar directamente la renta a sus socios, herederos, comuneros o partícipes <sup>15</sup>.

En tercer lugar, desde el punto de vista internacional se pueden plantear ciertos problemas en la medida en que una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero y con presencia en España puede ser considerada en un Estado como entidad que atribuye las rentas a sus socios y como sujeto independiente en otro, ya que desde el punto de vista tributario adquiere una situación híbrida entre una verdadera entidad en régimen de atribución y un sujeto independiente, sujeto pasivo del tributo. A este punto nos referiremos al tratar las entidades constituidas en el extranjero.

<sup>15</sup> Esta técnica en la aplicación del tributo podría conducir a la consideración de la entidad como sustituto del contribuyente, siendo los contribuyentes los miembros no residentes, aunque la terminología utilizada por la norma parece excluir este concepto. Sobre la figura del sustituto *vid.* FERREIRO LAPATZA, J.J., «Los sujetos pasivos de la obligación tributaria», *Civitas, REDF*, n. 72, 1991, pp. 463 y ss.; ALONSO GONZÁLEZ, L.M., *Sustitutos y retenedores en el ordenamiento tributario español*, IEF, Madrid, 1992.

## 2. Calificación de las rentas.

Con relación a la calificación de las rentas percibidas por los socios, herederos, comuneros de las entidades en atribución de rentas, la nueva regulación recoge, por un lado, lo ya previsto en la Ley, pero además añade un nuevo párrafo para el supuesto de entidades que ejerzan actividades económicas, que viene a resolver los problemas de interpretación que se planteaban con la regulación actual.

Por lo tanto, las rentas seguirán calificándose de acuerdo con la naturaleza de la actividad o fuente de la que procedan. Sin embargo, cuando la entidad desarrolle una actividad económica, la renta se calificará en función del tipo de socio que la perciba. Así, en la línea de lo que venía apuntado la doctrina y la propia DGT, a la que ya nos hemos referido:

- Si el socio ejerce la actividad, la renta será calificada como rendimiento de actividad económica.

En este apartado se encontrarán aquellos socios que, de acuerdo con lo previsto en el artículo 11.3 de la LIRPF, realicen de forma habitual, personal y directa la ordenación de los factores de producción.

- Si el socio se limita a realizar aportaciones de capital, la renta será calificada como rendimiento de capital mobiliario procedente de la cesión a terceros de capitales propios. En este caso, estas cantidades serán consideradas gastos deducibles para la determinación del rendimiento neto de la actividad económica.

## 3. Cálculo de la renta.

Se establece en el Proyecto una regla general y varias especialidades con relación al cálculo de la renta obtenida.

La regla general consiste en que la renta que obtenga la entidad en régimen de atribución de rentas se calculará de acuerdo con las normas del IRPF en los siguientes casos:

- Cuando se trate de entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España, se aplicarán a todos los socios con independencia del impuesto al que quede sujeto cada uno de ellos.
- Cuando se trate de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero, las mismas normas se aplicarán con relación a los socios, herederos, comuneros o partícipes que sean sujetos pasivos del IRPF o del IS españoles.

Una vez realizada esta afirmación general, se establecen las siguientes matizaciones:

- Cuando el socio esté sometido a gravamen en el IRNR, sin que tenga un establecimiento permanente, las normas del IRPF se aplicarán sin perjuicio de lo que se establezca en la LIRNR.
- Cuando se trate de socios que sean sujetos pasivos del IS o del IRNR, tanto sujetos con establecimiento permanente como sujetos sin establecimiento permanente y que no sean personas físicas, en el cálculo de las ganancias patrimoniales procedentes de la transmisión de elementos no afectos al desarrollo de actividades económicas no se podrá aplicar lo dispuesto en la disposición transitoria novena de la LIRPF para las ganancias patrimoniales derivadas de elementos adquiridos con anterioridad a 31 de diciembre de 1994, y que permiten aplicar determinados coeficientes reductores, llegando incluso a poder quedar exenta la ganancia derivada de dicha transmisión.

Por otra parte, y como ya se prevé en la legislación actual, las rentas serán atribuidas a los socios, herederos o comuneros, según las normas o pactos aplicables en cada caso y, si la Administración no tuviera conocimiento de ellos, se atribuirán por partes iguales.

#### 4. Compensación de pérdidas.

Cuando un ente en régimen de atribución de rentas obtenga rentas negativas de fuente extranjera en un ejercicio podrán darse las siguientes situaciones en función del Estado de donde procedan:

- Si las rentas provienen de un Estado con el que España tiene suscrito Convenio para evitar la doble imposición (en adelante CDI), que lleve incorporado cláusula de intercambio de información, podrá computar estas rentas en su totalidad
- Si las rentas provienen de un Estado con el que no se haya suscrito CDI o, habiéndose suscrito, no contenga la cláusula de intercambio de información –o sea, Suiza–, sólo podrán computarse las rentas negativas hasta el límite de las positivas que provengan de esa misma fuente y que hayan sido obtenidas en el mismo país. El exceso sólo podrá ser objeto de compensación en los cuatro ejercicios siguientes conforme a las mismas reglas.

Nos encontramos, por lo tanto, ante un supuesto de norma anti-fraude que ha establecido nuestro ordenamiento tributario para evitar que se generen pérdidas en una entidad sometida a imposición en España por la generación de rentas negativas en países que no garantizan información acerca del origen de esas rentas. La existencia de esta previsión responde a la finalidad de realizar un mayor control sobre este tipo de entidades, la cual constituye uno de los objetivos de la reforma.

## 5. Obligación de retener.

Se establece la obligación de practicar retención por parte de los sujetos que realicen pagos a entidades en régimen de atribución de rentas, tanto constituidas en España como en el extranjero, con independencia del impuesto al que se sometan sus socios.

Las cantidades retenidas podrán ser posteriormente deducidas por el socio en su declaración personal y en proporción a la renta que le haya sido atribuida.

## 6. Obligaciones de carácter informativo.

Otra de las novedades introducidas por el Proyecto es el establecimiento de ciertas obligaciones o deberes de carácter formal para las entidades en régimen de atribución de rentas:

### A. Obligación de presentar declaraciones informativas.

Este deber de carácter formal, según se establece en el artículo 74 bis del Proyecto de Ley, presentará las siguientes características:

- La declaración informativa deberá referirse a las rentas a atribuir a los socios, comuneros, herederos o partícipes, tanto residentes como no residentes;
- El contenido de dicha declaración se establecerá por vía reglamentaria;
- Los sujetos de esta obligación serán:
  - Para entidades constituidas en España, el que resulte representante de acuerdo con las normas previstas en el artículo 43.4 de la LGT <sup>16</sup>.
  - Para entidades constituidas en el extranjero, los miembros de la entidad sometidos al IRPF o al IS.
- El lugar, plazo y forma de presentación será establecido por el Ministro de Hacienda;

<sup>16</sup> El artículo 43.4 de la LGT establece que «en los supuestos de entidades, asociaciones, herencias yacentes y comunidades de bienes, que constituyan una unidad económica o un patrimonio separado, actuará en su representación el que la ostente, siempre que resulte acreditada en forma fehaciente, y de no haberse designado representante se considerará como tal el que aparentemente ejerza la gestión o dirección y en su defecto, cualquiera de los miembros o partícipes que integren o compongan la entidad o comunidad».

- No existirá obligación de realizar la declaración informativa para aquellas entidades que reúnan los siguientes requisitos:
  - Que la entidad en régimen de atribución de rentas no ejerza una actividad económica,
  - Que obtenga rentas que no superen los 3.000 euros anuales.

#### *B. Obligación de notificación.*

Al mismo tiempo, se establece la obligación de notificar a los miembros de la entidad tanto la renta total obtenida por la misma como la parte de renta que le corresponda a cada uno de ellos. El contenido de esta obligación será determinado por vía reglamentaria.

### **IV. LA NUEVA REGULACIÓN DEL PROYECTO EN EL IS**

La única modificación que realiza el proyecto de Ley en la LIS con relación a las entidades en régimen de atribución de rentas se concreta en el artículo quincuagesimosegundo que da nueva redacción al artículo 6.1 de la LIS, estableciendo que, además de las rentas, se atribuirán también a los socios, herederos, comuneros o partícipes las retenciones practicadas. Por otra parte, se remite en cuanto al régimen tributario aplicable a lo previsto en la sección 2.<sup>a</sup> del Título VII de la LIRPF, es decir, a la nueva regulación introducida en el IRPF por el Proyecto.

### **V. LA NUEVA REGULACIÓN DEL PROYECTO EN EL IRNR**

#### **1. Introducción.**

El régimen tributario de los entes en atribución de rentas en el IRNR se introduce en los artículos sexagesimosegundo, sexagesimotercero y septuagesimocuarto del Proyecto de Ley.

El primero de los preceptos modifica el artículo 5 de la LIRNR añadiendo un nuevo sujeto pasivo. Se añade una letra c) de acuerdo con la cual son contribuyentes por este impuesto «las entidades en régimen de atribución de rentas a que se refiere el artículo 32.sexies de esta Ley», es decir, las entidades constituidas en el extranjero con presencia en territorio español.

En segundo lugar, el artículo sexagesimotercero añade un artículo 6 bis a la LIRNR de acuerdo con el cual las rentas procedentes de las entidades en régimen de atribución de rentas a las que se refiere el artículo 10 de la LIRPF se atribuirán a los socios, bien de acuerdo con la sección 2.<sup>a</sup> del Título VII de la LIRPF, bien de acuerdo con el Capítulo VI de la LIRNR, tratándose en ambos casos de nueva regulación que se introduce por el Proyecto de Ley.

Finalmente, será el último de los preceptos enumerados el que introduzca todo el régimen jurídico de este tipo de entidades cuando alguno de sus miembros sea sujeto pasivo del IRNR. Para ello, se crea un nuevo Capítulo VI denominado «Entidades en régimen de atribución de rentas», desplazando al actual Capítulo VI «Otras disposiciones», que pasa a ser el Capítulo VII. El Capítulo VI se compone de seis artículos estructurados en un precepto general (art. 32.bis) y dos secciones que diferencian entre entidades constituidas en España y en el extranjero y compuestas la primera por dos preceptos (arts. 32.ter y 32.quáter) y tres la segunda (arts. 32.quinques, 32.sexies y 32.septies).

En primer lugar, se establece qué normas resultan aplicables con carácter general. En este sentido las entidades que tengan miembros no residentes, así como éstos, aplicarán las normas previstas en la sección 2.<sup>a</sup> del Título VII de la LIRPF con las especialidades previstas en el Capítulo VI de la LIRNR.

Una vez previsto esto, se pasa a regular las especialidades de las entidades en régimen de atribución de rentas que el Proyecto de Ley realiza en el IRNR para cada una de las distintas clases de estas entidades.

## 2. Las entidades constituidas en España.

Por lo que se refiere a las entidades constituidas en España, se diferencia entre aquellas que realizan actividades económicas y las que no.

- Si la entidad realiza una actividad económica, los miembros no residentes tributarán como contribuyentes con establecimiento permanente si las rentas que perciben se califican como rendimientos de actividades económicas y, por el contrario, serán considerados sujetos pasivos sin establecimiento permanente los miembros que perciban rentas que no se califiquen como tal, es decir, aquellos miembros de una entidad que no desarrollen la actividad realizando normalmente aportaciones de capital exclusivamente (socios capitalistas).
- Si la entidad no desarrolla una actividad económica, los miembros no residentes de la misma serán considerados contribuyentes sin establecimiento permanente. En este caso la entidad deberá ingresar a cuenta la diferencia entre la parte de la retención correspondiente al miembro no residente soportada por la propia entidad y la que le correspondería de acuerdo con el artículo 30 de la LIRNR, es decir, la parte de cuota del IRNR. La forma, plazos e impresos en los que deba concretarse esta obligación serán determinados por el Ministerio de Hacienda.

En el supuesto de que todos los miembros de la entidad fuesen no residentes en territorio español, el Proyecto prevé en el artículo 32.quáter.3, que se aplicará la obligación de retener de acuerdo con lo establecido en el artículo 24.2 de la LIRNR <sup>17</sup>.

<sup>17</sup> El artículo 24.2 de la LIRNR establece que los adquirentes de bienes inmuebles pertenecientes a estos contribuyentes sin establecimiento permanente deberán practicar retención del 5 por 100. Se trata, en nuestra opinión, de un error a la hora de realizar la remisión y que posiblemente será solventada en la redacción definitiva del texto. La remisión debe ser, en nuestra opinión, al artículo 24.1.g) de la LIRNR, que resulta modificado por el propio Proyecto en el artículo septuagesimoprimer. El apartado Dos de este precepto modifica la letra g) del artículo 24 rebajando el tipo de retención del 18 por 100 al 15 por 100.

### 3. Las entidades constituidas en el extranjero.

Como ya hemos avanzado, el régimen tributario de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero se concretaría en la sección 2.<sup>a</sup> del Capítulo VI de la LIRNR en su redacción dada por el Proyecto y que contiene tres preceptos.

En el primero de ellos (art. 32.quinquies) se definen este tipo de entidades como aquellas que reúnan los siguientes requisitos:

- Que se constituyan en un país que no sea España.
- Que las normas fiscales del Estado de constitución y que regulen el funcionamiento de la entidad, atribuyan las rentas obtenidas por ésta a los socios, herederos, comuneros o partícipes.

Como ya hemos apuntado al hablar de los sujetos, el segundo de los requisitos establecidos en el Proyecto puede plantear ciertos problemas ya que el hecho de que las rentas se atribuyan a los miembros de la entidad es, en nuestro ordenamiento, un elemento común al régimen de transparencia y al de atribución. La diferencia radica en que los sujetos transparentes atribuyen las rentas a los socios pero la entidad transparente es sujeto sometido a tributación, mientras que la entidad en atribución de rentas no. Quizás no hubiese estado de más añadir que las normas fiscales del Estado que regulen el funcionamiento de la entidad no deben configurar a ésta como sujeto pasivo, para evitar que se puedan producir situaciones de doble imposición, lo que podría suceder si existe algún Estado que tenga un régimen similar a nuestro régimen de transparencia fiscal, donde la atribución de rentas a los socios se produce pero también se hace tributar a la sociedad transparente.

Una vez realizada la definición, los dos artículos siguientes establecen el régimen jurídico de cada una de las dos clases de entidades extranjeras que se contemplan, en función de si tienen o no presencia en España.

#### *i. Entidades con presencia en España.*

El artículo 32.sexies establece el régimen jurídico de las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero con presencia en España, el cual constituye, en nuestra opinión, una de las mayores novedades introducidas por el Proyecto en la medida en que, como hemos mencionado, crea un nuevo sujeto pasivo del IRNR.

Para ello, comienza determinando cuándo una entidad tiene presencia en España, recogiendo en este sentido los requisitos que deben concurrir para tener tal condición:

- Que la entidad desarrolle en España una actividad económica.

- Que toda o parte de esa actividad se desarrolle, de forma continuada o habitual, bien a través de instalaciones o lugares de trabajo o bien mediante agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta de la entidad.

De concurrir estas condiciones, la entidad será considerada contribuyente del IRNR y se verá sometida a una serie de obligaciones de carácter tributario, fundamentalmente, la obligación de presentar autoliquidación, de realizar pagos fraccionados y de presentar la llamada declaración informativa. De todas formas, debemos plantearnos si la obligada a realizar la autoliquidación será la entidad en sí o será el sujeto a través del cual manifiesta su presencia en España. Pero ¿tiene éste sustancia propia?

Podríamos pensar, si nos detenemos en los requisitos que deben concurrir según el artículo 32.sexies.1 que estamos ante un establecimiento permanente, pues son los mismos que se recogen en el artículo 12 de la LIRNR para definirlo. En efecto, establece este precepto que «se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en el mismo, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes».

Sin embargo, el legislador no habla en ningún momento de establecimiento permanente y, por el contrario, deja bien claro que estamos ante un supuesto distinto. Así se desprende de la regulación de distintos aspectos de la Ley como por ejemplo los artículos 8 y 9 de la LIRNR, en su nueva regulación realizada por el Proyecto. En el artículo 8, referido a los responsables, se añade un nuevo apartado 4 que prevé que «responderán solidariamente del ingreso de las deudas tributarias correspondientes a los establecimientos permanentes de contribuyentes no residentes y a las entidades a que se refiere el artículo 32.sexies de esta Ley, las personas que, de acuerdo con lo establecido en el artículo 9 de esta Ley, sean representantes de los mismos». Por lo tanto, se trata a las entidades constituidas en el extranjero como un supuesto distinto de los establecimientos permanentes. De igual forma, el artículo 9 al establecer cuándo hay obligación de nombrar un representante en España, añade a los supuestos ya previstos en la actualidad (entre los cuales están los contribuyentes que operen a través de establecimiento permanente) un nuevo supuesto para las entidades del artículo 32.sexies.

La razón fundamental, según entendemos, radica en el régimen jurídico al que se somete a las entidades del artículo 32.sexies. Mientras un establecimiento permanente vendría obligado a tributar por todas las rentas obtenidas en España, una entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en España sólo tributaría por la parte de la renta atribuible a los socios no residentes en España.

Por lo que se refiere a la obligación de autoliquidación, el artículo 32.sexies.1 recoge las principales reglas aplicables a este tipo de autoliquidación, remitiéndose en cuanto a los términos para la presentación de la misma a lo que establezca el Ministro de Hacienda. Tres son los elementos a los que expresamente se refiere la Ley y que constituyen elementos esenciales de la obligación tributaria como son la base imponible, el tipo de gravamen y las deducciones.

La base imponible estará constituida por la parte de la renta atribuible a los miembros no residentes de la entidad. Se grava la renta con independencia del lugar de obtención y se calcula conforme a las normas del artículo 74 de la LIRPF.

El tipo de gravamen aplicable sobre la base imponible será del 35 por 100, lo que nos dará la cuota íntegra sobre la que podrán practicarse las bonificaciones y deducciones del artículo 18.4 de la LIRNR y los pagos a cuenta que se correspondan con la renta atribuible a los miembros no residentes. A pesar de que la remisión se hace al artículo 18.4 en general, entendemos que sólo se debe entender realizada a la letra a) de este precepto, ya que es esta letra la que menciona expresamente las bonificaciones y deducciones, refiriéndose el apartado b) a las retenciones, ingresos a cuenta y pagos fraccionados, con relación a los cuales parece realizar una previsión específica este artículo 32.sexies de la LIRNR al establecer, como acabamos de señalar, que la cuota se minorará en los pagos a cuenta atribuibles a los no residentes. Por lo que se refiere a las deducciones del artículo 18.4 de la LIRNR <sup>18</sup>, no aparecen previstas expresamente en ese precepto sino que se realiza una remisión a los artículos 28 al 37 de la LIS. Por lo tanto, las entidades con presencia en España podrán disfrutar de las siguientes deducciones:

- Deducción para evitar la doble imposición interna con relación a los dividendos y plusvalías de fuente extranjera;
- Deducción para evitar la doble imposición internacional: impuesto soportado por el sujeto pasivo;
- Deducción para evitar la doble imposición internacional en el caso de rentas obtenidas a través de establecimiento permanente;
- Deducción para evitar la doble imposición internacional con relación a dividendos y participaciones en beneficios;
- Deducción para evitar la doble imposición económica internacional con relación a dividendos y plusvalías de fuente extranjera;
- Bonificación para rentas obtenidas en Ceuta y Melilla;
- Bonificación por actividades exportadoras y de prestación de servicios públicos locales;
- Deducción por actividades de investigación científica e innovación tecnológica;
- Deducción para el fomento de las tecnologías de la información y de la comunicación;
- Deducción por actividades de exportación;
- Deducción por inversiones en bienes de interés cultural, producciones cinematográficas y edición de libros;

<sup>18</sup> El artículo 18.4 de la LIRNR, en la redacción por el Proyecto de Ley, establece lo siguiente: «En la cuota íntegra del impuesto podrán aplicarse:

- a) El importe de las bonificaciones y las deducciones a que se refieren los artículos 28 al 37 de la Ley 43/1995, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades.
- b) El importe de las retenciones, de los ingresos a cuenta y de los pagos fraccionados».

- Deducción por gastos de formación profesional;
- Deducción por creación de empleo para trabajadores minusválidos.

En segundo lugar, estas entidades deberán, por la parte que corresponda a los miembros residentes, presentar la declaración informativa a la que se refiere el artículo 74.bis de la LIRPF, es decir, una declaración cuyo contenido se determinará reglamentariamente y sobre la cual no existe todavía previsión alguna al respecto. Sin embargo, esta previsión del artículo 32.sexies.2 no tiene un buen encaje con lo previsto en el precepto al que se remite, ya que mientras el artículo 32 prevé que tal obligación corresponde a la entidad, el artículo 74.bis.2 establece que la obligación de presentar la declaración informativa corresponde, en el supuesto de entidades constituidas en el extranjero, a sus miembros contribuyentes por el IRPF o por el IS.

Finalmente, la entidad está obligada a realizar pagos fraccionados a cuenta del impuesto, autoliquidando e ingresando su importe, en la forma que se determine reglamentariamente, desarrollo que todavía no se ha producido.

Por lo tanto, de lo previsto en este precepto podemos concluir que el Proyecto de Ley configura a la entidad en atribución de rentas como sujeto pasivo del impuesto, atribuyéndole la obligación de autoliquidación con relación a los miembros no residentes. Esto supone que se establecen ciertas diferencias tanto con las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en España, las cuales no son sujeto pasivo del impuesto, aunque tengan socios no residentes, ni tienen obligación de presentar autoliquidación, como también, dentro de las propias sociedades extranjeras con presencia, entre los miembros residentes y no residentes. De ahí que, al reformar el artículo 5 de la LIRNR que se refiere a quiénes son contribuyentes, se añade un nuevo apartado c) referido a las entidades en régimen de atribución de rentas, pero sólo para las del artículo 32.sexies, es decir, para las entidades en régimen de atribución de rentas constituidas en el extranjero y con presencia en territorio español.

Ahora bien, como establece este precepto, la obligación de autoliquidación se refiere únicamente a las rentas obtenidas por los no residentes en España, con lo cual nos encontraríamos que una entidad en atribución de rentas constituida en el extranjero, con presencia en España y socios residentes y no residentes, tributaría de la siguiente forma:

- Los socios residentes tendrían que presentar cada uno de ellos su declaración individual por las rentas que le atribuya la entidad.
- Los socios no residentes no tendrían obligación de autoliquidación, sino que sería la entidad la que presentase una única autoliquidación por las rentas atribuibles a los miembros no residentes.

Tal previsión supone, en nuestra opinión, que con relación a los no residentes la entidad en atribución de rentas no funciona como tal entidad sino que funciona como sujeto independiente. Esto supone que, por la actividad desarrollada en España, está siendo tratada como una especie de establecimiento permanente sin llegar a serlo. Por lo tanto, nos encontraríamos que al lado de la tributación en el IRNR como rentas obtenidas mediante establecimiento permanente y rentas obtenidas

sin establecimiento permanente, se situaría, como tercera fórmula de sujeción, la tributación de las rentas obtenidas a través de una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero y con presencia en España.

Todo ello deja bien claro la intención del legislador de someter a tributación en España a esta clase de entidades que se mostraban como una vía de elusión fiscal, que conseguían la no tributación de una renta tanto en el Estado de constitución de la entidad como en el Estado de la fuente. Así, una entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero que obtuviese rentas en España a través del ejercicio de una actividad económica en nuestro territorio podría encontrarse en la siguiente situación: en el Estado de constitución no se gravaría a la entidad porque al ser transparente las rentas se gravarían en el Estado de residencia de los socios; tampoco se someterían a tributación las rentas en el Estado de la fuente (España) porque no hay establecimiento permanente. Por lo tanto, sólo se podrían gravar las rentas percibidas en España en sede de los socios, con lo cual bastaría que éstos residiesen en un paraíso fiscal para lograr la no tributación de la renta.

La complejidad de esta previsión normativa se ve incrementada, en nuestra opinión, con la ficción que establece el Proyecto en el artículo 32.sexies.4. Según reza este precepto «en el caso de que alguno de los miembros no residentes de las entidades a que se refiere el apartado 1 de este artículo invoque un convenio de doble imposición, se considerará que las cuotas satisfechas por la entidad fueron satisfechas por éstos en la parte que les corresponda». Esta previsión está poniendo de manifiesto indirectamente los problemas que se suscitarían para los socios no residentes de una entidad de atribución de rentas constituida en el extranjero que obtuviese rentas en España, ya que podría suceder que el Estado de residencia del socio considerase que no ha sido sometido a tributación en España, sino que el sujeto ha sido la entidad, y por lo tanto entender que no reúne los requisitos para invocar la aplicación de los beneficios de un Convenio. Ahora bien, deberá tenerse en cuenta que esta ficción se contempla en una norma interna del ordenamiento tributario español que opera exclusivamente cuando el socio solicita la aplicación de un CDI.

Dicha previsión no es más que un apunte de los problemas que las llamadas sociedades de personas están planteando en el ámbito internacional por la distinta configuración subjetiva que pueden tener en los distintos ordenamientos jurídicos, fundamentalmente, por la circunstancia de que una misma entidad puede ser considerada sujeto independiente en un Estado y sujeto transparente en otro.

El tratamiento internacional de las sociedades de personas se presenta especialmente complejo ya que los ordenamientos jurídicos no tratan uniformemente a estas entidades. De forma muy sistemática, podemos concretar en dos las opciones legales adoptadas por los distintos Estados a la hora de hacer tributar a estos entes. En un primer grupo se situarían los países en los cuales el Impuesto sobre Sociedades recae sobre dicha entidad, a la que atribuyen personalidad jurídica distinta a la de los socios. El segundo grupo estaría formado por los países en los que estas sociedades no quedan sometidas a gravamen directamente, al ser calificadas como sociedad transparente<sup>19</sup>, tributando la renta generada por la sociedad en sede de los socios, de acuerdo con su participación en la entidad.

<sup>19</sup> ROHATGI, R., *Basic International Taxation*, Kluwer Law International, 2002, pp. 549 y ss.; LE GALL, J.P., «General Report on Subject I: International Income Tax Problems of Partnerships», *Cahier de Droit Fiscal International*, Vol. LXXXa, Kluwer, Deventer, 1995, p. 655.

Como regla general, puede señalarse que la concesión de personalidad jurídica a las sociedades personalistas es un rasgo definitorio de los países latinos, mientras que tanto los países anglosajones como los de tradición germánica tienden a negarles dicha personalidad. En nuestro ordenamiento tributario las sociedades se consideran sujetos independientes de los socios, y se les somete a tributación en el Impuesto sobre Sociedades, con la única excepción de las sociedades civiles que tributan en el IRPF, por el régimen de atribución de rentas <sup>20</sup>.

Como consecuencia de esta distinta configuración, se plantearon numerosos problemas a la hora de la aplicación de un CDI por el Estado de la fuente o por el de la residencia, cuando el Estado de residencia (país de constitución de la sociedad) no coincida con el de la residencia de los socios de la entidad e incluso tampoco con el Estado en el que dicha entidad obtiene la renta.

La proliferación de esta cuestión suscitó la atención de la OCDE, en cuyo seno se elaboró el Informe desarrollado por el Comité de Asuntos Fiscales «*The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*» <sup>21</sup>, que fue aprobado el 20 de enero de 1999. En este Informe se introducen importantes modificaciones al Modelo de Convenio de la OCDE (en adelante, MC OCDE) <sup>22</sup>. En el Informe se estudian fundamentalmente a las sociedades de personas y los *trusts*. Con relación a España se estudian las sociedades mercantiles, colectivas y comanditarias, y las sociedades civiles.

Aunque no nos vamos a detener en este momento en el análisis internacional de las sociedades de personas <sup>23</sup>, podemos establecer, a modo de conclusión, que el Informe, siguiendo lo establecido en el MC OCDE <sup>24</sup>, considera que, cuando la sociedad de personas no es tratada como una entidad independiente en el Estado de residencia o constitución, sino que es calificada como transparente, hay que reconocer a los socios la posibilidad de invocar la aplicación de CDI que hayan sido firmados por sus Estados de residencia.

<sup>20</sup> PALAO TABOADA, C., «La aplicación de los Convenios de doble imposición a las sociedades personalistas: el Informe de la OCDE de 1999», *Revista de Contabilidad y Tributación (Comentarios y Casos Prácticos)*, Ed. Estudios Financieros, núms. 209-210, 2000, p. 60.

<sup>21</sup> OECD, «*Model Tax Convention on Income and on Capital*», volume II, OECD, París, 2000, p. R (15)-1.

<sup>22</sup> Vid. los cambios propuestos en el MC OCDE por el Informe de la OCDE, «*Report on the Application of Tax Treaties to Partnerships*», *op. cit.*, p. R (15)-56 y ss.

<sup>23</sup> RUIBAL PEREIRA, L., *La fiscalidad del ejercicio asociado de actividades profesionales*, Tirant lo Blanch, Valencia, 2002.

<sup>24</sup> El apartado 5 de los Comentarios al artículo 1 del MC OCDE señala que: Cuando una sociedad de personas es tratada como una empresa o gravada de la misma forma, esta sociedad es residente del Estado contratante que la somete a impuesto basándose en los principios mencionados en el apartado 1 del artículo 4 y puede, por lo tanto, acceder a beneficios del Convenio. No obstante, cuando una sociedad de personas es considerada transparente fiscalmente, no está «sujeta a imposición» en ese Estado a tenor del significado del apartado 1 del artículo 4 y no puede ser residente de este Estado a efectos de la posible aplicación del Convenio. En tal caso, la aplicación del Convenio a la sociedad de personas como tal le será denegada, a menos que se introduzca una disposición específica que regule las sociedades de personas en el Convenio. Cuando se deniega, pues, la aplicación del Convenio, los socios deben poder acceder, en lo que respecta a su porcentaje de renta de la citada sociedad, a los beneficios previstos en el Convenio firmado por los Estados en los que son residentes, siempre que la renta de la sociedad de personas les sea asignada a efectos de la tributación en su Estado de residencia; PALAO TABOADA, C., «La aplicación de los Convenios de doble imposición a las sociedades personalistas: el Informe de la OCDE de 1999», *op. cit.*, p. 63.

Por lo que se refiere al país de la fuente, éste puede comprobar que la persona que invoca la aplicación del CDI tiene derecho a hacerlo. Si no puede obtener dicha información, porque la sociedad se ha constituido en un paraíso fiscal, puede negarse a la aplicación de los beneficios del Convenio, con independencia de que, posteriormente, se pueda solicitar una devolución <sup>25</sup>.

Frente a esta propuesta general realizada en el Informe, se han reconocido por parte de algunos Estados otras fórmulas como, por ejemplo, conceder la condición de residentes, a efectos del CDI, no a la sociedad carente de personalidad sino a los socios, con independencia de cuál sea el Estado en el que éstos tengan la residencia efectiva <sup>26</sup>.

Pues bien, en esta línea de actuación se sitúa la previsión del artículo 32.sexies.4, en el sentido de entender que la cuota satisfecha por la entidad en atribución de rentas fue pagada por el socio, en la parte que le corresponda, con la finalidad, entendemos, de otorgar al socio la posibilidad de invocar los beneficios de un CDI, sin que se planteen problemas de interpretación por parte de las instancias administrativas. De esta forma, los socios residentes en países con los que exista CDI podrán considerar el pago realizado en España como un pago a cuenta de lo que le corresponda en su Estado de residencia. Por el contrario, dicho beneficio no se podrá aplicar por los socios residentes, por ejemplo, en paraísos fiscales. Esta previsión, que consideramos acertada en cuanto pueda evitar futuros conflictos, debiera quizá concretarse más exigiendo que el CDI incluyese cláusula de intercambio de información, requisito que sí se exige en algún otro precepto de esta nueva regulación (por ejemplo, para poder compensar pérdidas).

#### ii. Entidades sin presencia en España.

Las entidades en atribución de rentas sin presencia en territorio español serán aquellas que se hayan constituido en el extranjero y obtengan rentas en España sin desarrollar en este territorio una actividad económica de forma continuada o habitual.

En este caso la entidad en atribución no tiene obligación de realizar autoliquidación ni de presentar la declaración informativa. Sus obligaciones tributarias se concretarán en la práctica de retenciones o ingresos a cuenta de acuerdo con una serie de reglas contenidas en el artículo 32.septies.1 del Proyecto:

- Las retenciones o ingresos a cuenta se practicarán de acuerdo con las normas del IRNR, con independencia del impuesto personal al que se sometan los miembros.
- La retención practicada será deducible en la imposición personal del socio, heredero, comunero o partícipe en la misma proporción en la que se le atribuyan las rentas.

<sup>25</sup> Vid. párrafo 78 del Informe OECD, «*Report on the Application of the Model Tax Convention to Partnerships*», *op. cit.*, p. R (15)-33.

<sup>26</sup> Con relación a España, las Consultas de la DGT de 9 de diciembre de 1997 y de la AEAT de 13 de julio de 1999 señalan que los socios de las sociedades personalistas radicadas en España se consideran residentes en este país a los efectos de su tributación por las rentas derivadas de su participación en tales entidades, en *Normacef Fiscal*.

- No resulta de aplicación lo previsto en el artículo 74.2 de la LIRPF, es decir, la obligación de practicar retención o ingreso a cuenta sobre las rentas que se satisfagan o abonen a las entidades en régimen de atribución de rentas.
- En el supuesto de que, en virtud de lo previsto en la LIRNR o en un CDI, no hubiese obligación de practicar retención o ingreso a cuenta y la entidad tuviese socios residentes en España, el pagador de rentas deberá aplicar sobre la parte de las rentas que corresponda a estos socios residentes los tipos de retención que correspondan de acuerdo con la LIRPF.
- Cuando la entidad en régimen de atribución de rentas esté constituida en un paraíso fiscal, se le aplicará, en todo caso, la retención que corresponda de acuerdo con el Capítulo IV de la LIRNR, es decir, la retención aplicable a las rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente.

## VI. CONCLUSIÓN

La nueva regulación incluida en el Proyecto de Ley sobre las entidades en régimen de atribución de rentas ha incluido importantes novedades tanto en el IRPF como en el IRNR. Con relación al primero de los tributos, se aclara la cuestión de la calificación tributaria de las rentas percibidas por los socios de entidades en atribución que desarrollan una actividad económica, se impide la compensación de rentas que provengan de Estados con los cuales no hay intercambio de información, se establece la obligación de practicar retención por parte de los sujetos que realicen pagos a estas entidades y se crean deberes formales con la finalidad de ofrecer una mayor información a la Administración tributaria sobre las actividades de estas entidades.

Por lo que se refiere al IRNR, se diferencia entre las entidades constituidas en España y en el extranjero. Para las primeras se prevé distintas formas de tributación en función de la residencia del socio y de la realización o no de una actividad económica. Con relación a las segundas, se establecen dos tipos en función de si tienen o no presencia en España, se crea un nuevo contribuyente en este impuesto, que será la entidad en régimen de atribución de rentas constituida en el extranjero con presencia en España, a la cual se le obliga a presentar autoliquidación por los socios no residentes, se limitan las obligaciones de las entidades sin presencia a la práctica de retenciones.

Todo el régimen jurídico elaborado para estas entidades tiene como finalidad hacer tributar en España a rentas percibidas en nuestro territorio que, por las especialidades de los sujetos que las obtenían, se escapaban a imposición tanto en el Estado donde se percibían como en el Estado de constitución de la entidad. Ahora bien, como el legislador parece consciente de que no siempre tiene por qué existir esta finalidad elusiva, excluye la aplicación de determinados beneficios en aquellos supuestos en los que no exista un control sobre la tributación de la renta obtenida, es decir, las situaciones en las que se produzca conexión con un territorio calificado como paraíso fiscal o con el cual no exista intercambio de información.

**CUADRO RESUMEN: LAS ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS EN EL IRNR**

